



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D. ve věci

žalobce: **KEB-EGE spol. s r.o.**
se sídlem Kájov 164, 382 21 Kájov
zastoupeného TOMÁŠ GOLÁŇ daňová kancelář
se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Mánesova 1803/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

I. Zásah žalovaného spočívající:

- v zahájení postupu k odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, zahájený výzvou ze dne 1. 3. 2022 č. j. 398635/22/2203-50521-305463,

- v zahájení postupu k odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, zahájený výzvou ze dne 1. 3. 2022 č. j. 398822/22/2203-50521-305463,
- v zahájení postupu k odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020, zahájený výzvou ze dne 1. 3. 2022 č. j. 398968/22/2203-50521-305463, **byl nezákonný.**

II. Žalovaný je **povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 20 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Dne 17. 8. 2021 žalovaný vyzval žalobce k podání dodatečného daňové tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, 2019 a 2020 v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení výzvy, neboť měl žalovaný za to, že v případě žalobce došlo ke zneužití práva, konkrétně v § 19 odst. 1 písm. e) zákona o dani z příjmů, když v roce 2016 došlo k založení holdingové struktury a k transakcím mezi žalobcem a společností KEB – EGE Holding s.r.o., tedy z důvodu údajného zneužití práva v souvislosti s vydáním dluhopisů a následnou výplatou úroků z těchto dluhopisů. Jelikož došlo k dodatečnému stanovení daňové povinnosti na této dani za zdaňovací období roku 2016, naznal žalovaný potřebu vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení i za zbývající zdaňovací období.
2. Dne 27. 8. 2021 byla žalovanému doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty stanovené ve výzvách. Této žádosti bylo vyhověno, lhůta byla prodloužena o žalobcem požadovaných 20 dní.
3. Žalobce reagoval na výzvu dne 1. 10. 2021, v odpovědi uvedl, že neshledává výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení důvodnými, neboť nemá povinnost podat dodatečné daňové tvrzení, k jehož podání byl správcem daně vyzván a výzva je nezákonná. Z procesní opatrnosti odkázal na kompletní obsah všech svých podání týkajících se řízení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2016, a to včetně odvolacího řízení. Žalobce žádné dodatečné daňové tvrzení nepodal. Současně s tím podal stížnost podle § 261 daňového řádu proti nesprávnému a nezákonnému postupu správce daně.
4. Žalovaný vydal dne 1. 3. 2022 výzvy k odstranění pochybností, neboť posoudil podání žalobce ze dne 1. 10. 2021 jako dodatečné daňové tvrzení.
5. Dne 11. 4. 2022 žalobce reagoval na výzvu k odstranění pochybností ze dne 1. 3. 2022, když opakovaně uvedl, že neshledal důvod pro podání dodatečného daňového tvrzení, neboť daňovou povinnost přiznal v řádném daňovém tvrzení ve správné výši. Dále poukázal na to, že došlo navíc k prekluzi práva pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní daně z příjmů fyzických osob za období roku 2018. V tomto případě k zákonnému prodloužení lhůty nedošlo a nemůže tak dojít ani k doměření daně.
6. Žalobce má za to, že výzvy správce daně k odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, 2019 a 2020, ze dne 1. 3. 2022 jsou nezákonné, neboť žalovaný nesprávně posoudil podání žalobce

jako podání dodatečných daňových tvrzení, a to jak z důvodu prosté logiky, tak i dle obsahu těchto podání, neboť žalobce netvrdil žádnou změnu ve vykázaných daňových povinnostech v podaných řádných daňových tvrzeních. V případě zdaňovacího období roku 2018 došlo v mezidobí na dani vybírané srážkou podle zvláštní daně z příjmů fyzických osob k uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na výše uvedené skutečnosti postupu k odstranění pochybností zahájený výzvami ze dne 1. 3. 2022 došlo dle žalobce k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného.

7. Podle žalobce v řízení absentuje dodatečné daňové tvrzení, neboť žalobcova podání ze dne 1. 10. 2021, kterými reagoval na výzvy správce daně k předložení dodatečných daňových tvrzení, nesplňují zákonné parametry dodatečného daňového tvrzení a posouzení takových podání správcem daně, jakožto dodatečných daňových tvrzení, není legitimní. Pro podání dodatečného daňového tvrzení je třeba naplnit hypotézu stanovenou v § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu, tedy tvrdit odlišnou daň oproti původní, a to vyšší či nižší, než byla poslední známá daň. K tomu nedošlo, neboť žalobce netvrdil ani vyšší ani nižší daň, a proto nemohlo dojít k hypotéze hmotného práva stran podání dodatečného přiznání. Žalobce výslovně uvedl, že neshledává důvody, aby z jeho strany došlo k podání dodatečných daňových tvrzení, proto jeho podání nelze formálně, ani materiálně označit za daňové tvrzení, natož za daňové tvrzení vykazující odlišnou daňovou povinnost od původně tvrzené. V souvislosti s tím žalobce odkázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 66/2020-32, kde se NSS zabýval otázkou reakce daňového subjektu na výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu a uzavřel, že je třeba aktivního jednání daňového subjektu směřujícího k podání dodatečného daňového přiznání, v němž bude tvrdit odlišnou daňovou povinnost oproti poslední známé. Jen takové podání lze posoudit jako podání dodatečného daňového přiznání. Obdobný závěr byl učiněn i v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 441/2019-29, kde se stanoví, že vydání samotné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení není automatickou poukázkou na prodloužení lhůty pro stanovení lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť k tomu musí přistoupit splnění druhé podmínky, a to, že výzva vedla k doměření daně. Dále žalobce uvádí, že jeho podání nezavdává pochybnost o tom, že formálně, ani materiálně se o podání dodatečného daňového tvrzení nejedná a ani jednat nemůže, neboť pro takové podání nebyly splněny zákonné podmínky nejen v obsahu, ale také ve formě podání. Podle žalobce podání takového dodatečného daňového tvrzení bez ohledu na výši daňové povinnosti vede a priori bez dalšího k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Dle tvrzení žalobce skutečnosti, že se o dodatečná daňová tvrzení nejedná, svědčí i to, že žalovaný nedokázal ve výzvách o odstranění pochybností identifikovat jakou odlišnou výši daňové povinnosti žalobce v tvrzených přiznání vykázal.
8. Meritum věci žalobce spatřuje ve dvou skutečnostech, a to že ve věci nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť žalobce reagoval na výzvy správce daně negativně, tedy odmítl podat dodatečná daňová tvrzení a uvedl důvody, proč neshledává vydané výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení důvodnými. Druhou skutečností je to, že na reakci žalobce na výzvy k podání na výzvy dodatečného daňového tvrzení nelze ani ve formální, ani materiálním smyslu nahlížet prizmatem zvoleným žalovaným, že tyto reakce jsou podáním dodatečného daňového tvrzení. Proto pro zahájení postupu k odstranění pochybností nebyly splněny zákonné podmínky, kdy tento postup je i v rozporu s ustálenou judikaturou. Dále žalobce uvádí, že nezákonnost výzev k odstranění pochybností zapříčinila skutečnost, že v případě zdaňovacího období roku 2018 došlo na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob k prekluzi práva pro stanovení daně, kdy ve smyslu § 148 odst. 1

daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky a v tomto případě skončila dne 1. 4. 2022.

9. Nezákonný zásah spatřuje žalobce v tom, že žalovaný neměl legální způsob, jak zahájit postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, neboť žalobce nepodal žádné dodatečné daňové tvrzení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
11. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že smyslem a účelem ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je poskytnout správci daně dostatečný prostor pro doměření daně tam, kde správce daně zjistí rok před uplynutím lhůty pro stanovení daně důvody pro měření. Z toho důvodu pak prekluzivní tříletou lhůtu pro stanovení daně prodlužuje jednak podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem a jednak také výzva k podání dodatečného daňového přiznání, a to v případě, kdy tato výzva nakonec vede k doměření daně. Žalovaný má za to, že výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu prodloužila o rok lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a že správce daně zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, který stále probíhá.
12. Reakci žalobce na výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení žalovaný vyhodnotil jako dodatečná daňová tvrzení v souladu s judikaturou, a to například s rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 69/2015, 1 Afs 179/2014 a č. j. 1 Afs 66/2020, dle něhož reakci daňové subjektu, který v návaznosti na výzvu správci dani vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši nula korun.
13. Příčinná souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně je tedy důvodem k prodloužení lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, což dokládá i rozsudek NSS č. j. 2 Afs 22/2016–43.
14. Na podporu tvrzení ohledně příčinné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně žalovaný odkázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 442/2019–29, dle něhož po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Citovaný rozsudek rovněž uvádí žalobce v žalobě v bodě 18, ovšem nesprávně závěry aplikuje na daný případ. Žalovaný se ztotožňuje se žalobcem, že na věc dopadá rozsudek č. j. 1 Afs 441/2019, kdy rozpor mezi žalovaným a žalobcem je ovšem v jejím výkladu. K judikatuře NSS žalovaný podotkl, že v případě rozsudku č. j. 1 Afs 441/2019–29 správce daně zahájil daňovou kontrolu, ovšem v případě žalobce k zahájení daňové kontrole nedošlo, neboť v současné době probíhá postup k odstranění pochybností. V tomto rozsudku NSS zcela aproboval posouzení nesouhlasné reakce daňového subjektu k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení, jako materiální tvrzení na daň ve výši nula korun, když doplnil, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností § 89 daňového řádu. Jestliže je daň doměřena, na základě postupu k odstranění pochybností jsou zachovány účinky výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu (bod 16 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 66/2020–32), kdy pro úplnost je možné doplnit, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postup k odstranění pochybností.

15. Žalovaný z odkazu žalobce na bod 19 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 66/2020 – 32, z něhož dovozuje, že podání materiálního dodatečného tvrzení ve výši nula korun není úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, uvedl, že žalobce se mylí, pokud uvedené aplikuje též na výzvu žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení, které je taktéž úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť se jedná o úkon, který lhůtu pro stanovení daně prodlužuje v případě, že je dána souvislost mezi výzvou a doměřením daně, proto tvrzení žalobce o nastalé prekluzi k 1. 4. 2022 je lichá. Totéž platí k nemožnosti zahájit na základě materiálního dodatečného daňového tvrzení na daň ve výši nula korun postup k odstranění pochybností.
16. Žalovaný vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu s tím, aby vydání této výzvy založilo prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, musela být taková výzva vydána k doměřením daně a rovněž musela splnit předpoklad k vydání výzvy v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dne 17. 8. 2021 tedy v zákonem požadovaných dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, tedy před 1. 4. 2022. Dle judikatury NSS rovněž příčinná souvislost byla zachována v případě zahájení postupu k odstranění pochybností, na rozdíl od zahájení daňové kontroly. Žalovaný tedy uzavřel, že v souladu s judikaturou NSS na základě materiální nesouhlasné reakce k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu na daň ve výši nula korun zahájil postup k odstranění pochybností, který v současné době stále probíhá, a proto je jím navrhováno, aby žaloba byla zamítnuta.

III. Právní názor soudu

17. Krajský soud v Českých Budějovicích se zabýval žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. a dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl bez nařízeného jednání postupem podle § 51 s.ř.s.
18. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu vymezuje § 82 s.ř.s., z něhož vyplývá, že ten, „*kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen zásah), správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*“.
19. Při posuzování důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu lze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, který deklaruje, že ochrana „*podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž ‚zásah‘ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakovaní ‚zásahu‘ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.*“ S účinností novely soudního řádu správního č. 303/2011 Sb. a zavedením možnosti správních soudů

rozhodovat také o již skončeném zásahu tzv. akademickým výrokem se 6. podmínka stala obsoletní.

20. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“ Skutečnost, kdy počala lhůta běžet, a kdy měla uplynout za situaci, kdy by nedošlo k výzvě ze strany žalovaného, není mezi stranami sporná.
21. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu rovněž platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k „podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně“.
22. V právní větě ke shora citovanému rozsudku č.j. 2 Afs 1/2015-49 pak Nejvyšší správní soud shrnul, že „[l]hůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází.“ Obdobně se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č.j. 1 Afs 32/2015-28, v němž konstatoval, že „[l]hůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. K nutnosti splnění této podmínky, tedy aby výzva skutečně vedla k doměření daně, se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49.“
23. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014 č. j. 6 Afs 46/2014–39 vyplývá, že za nezákonné lze považovat pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují.
24. V daném případě se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v nezákonně zahájeném postupu k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 1. 3. 2022, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho zahájení, přičemž za rok 2018 došlo již k uplynutí lhůty pro stanovení daně. V souvislosti s tím žalobce namítá, že výzvy pro odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2018, 2019, 2020 jsou nezákonné, neboť žalovaný nemohl posoudit podání žalobce jako podání dodatečného daňového tvrzení, neboť žalobce netvrdil žádnou změnu na jím vykázaných daňových povinnostech podaných v řádných daňových tvrzeních. V daném případě tedy absentuje dodatečné daňové tvrzení, neboť podání žalobce ze dne 1. 10. 2021, kdy reagoval na výzvy správce daně k předložení dodatečných daňových tvrzení, nesplňuje parametry dodatečného daňového tvrzení, neboť v podání ze dne 1. 10. 2021 žalobce ani netvrdil odlišnou daň oproti dani původní. Na jeho reakci na výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nelze ani ve formální ani materiálním smyslu nahlížet jako na dodatečné daňové tvrzení ve výši nula korun. Pokud jde o rok 2018, došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jestliže žalobce reagoval na výzvy správce daně negativně a odmítl podat dodatečné daňové tvrzení, kdy i sdělil důvody, proč neshledává výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení důvodnou.

25. Soud o předmětné žalobě již rozhodl rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2022 č. j. 57 A 5/2022-28, kdy dospěl k závěru, že o nezákonný zásah se nejedná a žalobu žalobce zamítl. Konstatoval, že výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu má vliv na prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, pokud vedla k doměření daně. Žalovaný dle krajského soudu správně vyhodnotil reakci žalobce na výzvu jako daňové tvrzení v materiálním smyslu, neboť jeho daňové tvrzení na daň v nulové výši lze vnímat jako podání, v němž daňový subjekt vyjádří nesouhlas s výzvou správce daně. Souvislost mezi doměření daně a výzvou byla zachována, jestliže správce daně po reakci daňového subjektu zahájil postup k odstranění pochybností a na jeho základě je následně daň doměřena.
26. Žalobce napadl uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností, přičemž Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 209/2022-42 ze dne 19. 7. 2023 rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 57 A 5/2022-28 zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.
27. Nejvyšší správní soud č. j. 9Afs 209/2022-42 v rozsudku učinil závěr, že správce daně pochybil při samotném vydání výzev a v zahájení postupu k odstranění pochybností. Zejména poukázal na § 145 odst. 2 daňového řádu, dle něhož doměření daně musí správce daně důvodně předpokládat.
28. Mezi účastníky je na sporu, zda odpověď žalobce na výzvu správce daně ze dne 1. 10. 2021 k podání dodatečného daňového přiznání představuje daňové tvrzení v materiálním smyslu na daň v nulové výši. Pokud ano, pak je otázkou, zda byly splněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností, které by nepředstavovaly nezákonný zásah. Tím by se pak současně prodloužila lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
29. V daném případě žalovaný dne 17. 8. 2021 zaslal žalobci výzvu, ve které uvedl své pochybnosti o důvodech vytvoření holdingové struktury a konstatoval zneužití práva. Dne 1. 10. 2021 žalobce v reakci na výzvu žalovaného poukázal na značný časový odstup téměř pěti měsíců, než správce daně zahájil postup k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud učinil závěr, že správce daně nesprávně posoudil negativní reakci žalobce, coby dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu, na jeho konstatování, že „považuje podané řádné daňové tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob za rok 2018 za správné.“
30. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„zahájení postupu k odstranění pochybností by v této situaci bylo možné, pokud by skutečně navazovalo na daňové tvrzení, o jehož obsahu má správce daně pochybnosti. Účinky výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu (i z hlediska uplynutí lhůty pro doměření daně) budou zachovány, jestliže daň byla doměřena právě na základě postupu k odstranění pochybností zahájeného v návaznosti na výzvu. Je ovšem nutné, aby mezi vydáním výzvy a doměření daně byla blízká, věcná (pravidelně i časová) souvislost. V rozsudku ze dne 25. 5. 2016 č. j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS, NSS konstatoval, že není vyloučeno, aby postupem k odstranění pochybností byly odstraněny pochybnosti o úplnosti dodatečného daňového tvrzení. Z tohoto názoru následně vyšel NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 441/2019-29 v němž uvedl, že „lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměření daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup*

k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření na základě výsledků daňové kontroly“.

31. Z toho pak byl učiněn Nejvyšším správním soudem závěr „*právě věcná souvislost mezi výzvou a doměřením daně ve věci chybí, neboť druhá výzva ze dne 1. 3. 2022, již byl zahájen postup k odstranění pochybností, obsahuje totožné skutečnosti, o nichž správce daně spravil daňový subjekt již v první výzvě ze dne 17. 8. 2021 podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pouze je více rozvinul. Totéž platí i o tvrzení o zneužití práva, které v druhé výzvě po zahájení postupu k odstranění pochybností žalovaný pouze doplnil o citaci judikatury a další tvrzení“.* Dle názoru NSS tak prvotní výzva zasláná žalobci představovala pouze formální úkon, který teprve v kombinaci s následně zahájeným postupem k odstranění pochybností vedl k doměření daně. Takový postup je však nepřipustný a je zřejmé, že jím žalovaný sledoval minimálně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž nevysvětlil neobvyklou časovou prodlevu pěti měsíců mezi reakcí žalobce a zahájením postupu k odstranění pochybností.
32. Nejvyšší správní soud poznamenal, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dochází dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu v případě, že došlo v rozhodné době k podání dodatečného daňového tvrzení. Tedy v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od posledně známé daně, tedy buď na daň vyšší nebo nižší tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen v tom případě dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. Nelze proto akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama osobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně bez ohledu na souvislost doměření daně z důvodu vydané výzvy.
33. Krajský soud proto v případě, kdy je vázán názorem NSS v citovaném rozsudku, uzavřel, že v daném případě mezi vydáním výzvy a doměřením daně není blízká, věcná i časová souvislost, jestliže druhá výzva ze dne 1. 3. 2022, již byl zahájen postup k odstranění pochybností, obsahuje stejné skutečnosti jako v první výzvě ze dne 17. 8. 2021. První výzva tak představuje formální úkon, když až následná výzva k odstranění pochybností vedla k doměření daně. Věcná souvislost tedy v daném případě není dána, jestliže daň nebyla doměřena přímo v návaznosti na první výzvu ze dne 17. 8. 2021 nebo následně zahájením postupu k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Proto daňovou kontrolu mohl správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně.
34. Ze strany správce daně se jednalo o nezákonný postup, neboť nebyly splněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností, jestliže zde nebyla dána věcná a časová souvislost mezi výzvou a doměřením daně. Druhé výzvy ze dne 1. 3. 2022, kterými byl zahájen postup k odstranění pochybností, obsahovaly totožné skutečnosti jako ve výzvě ze dne 17. 8. 2021 podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proto se jedná o nezákonný zásah. Takový postup je nepřipustný, a proto soud vyhověl návrhu žalobce a určil takový postup žalovaného za nezákonný zásah.

IV. Závěr a náklady řízení

35. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.r.s., kdy žalobce, který měl v řízení úspěch má tedy právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek za návrh ve výši 2 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a náklady právního zastoupení, a to 3 úkony právní pomoci po 3 100 Kč, 3 x 300 Kč režijní

paušál, DPH ve výši 2 142 Kč. Celkem tedy náklady řízení představují částku 20 342 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice dne 21. listopadu 2023

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu